

Audience publique du 17 février 2005

Recours formés par

Monsieur ..., Schrassig

contre

huit bulletins d'impôt émis par le **bureau d'imposition
Echternach**

en matière d'impôt sur le revenu

-

JUGEMENT

I. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18011 du rôle, déposée le 4 mai 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., fonctionnaire des P & T, demeurant à L-..., à l'époque en détention préventive au Centre Pénitentiaire de Schrassig, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 2000, émis le 24 juillet 2003 par le bureau d'imposition Echternach;

II. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18012 du rôle, déposée le 4 mai 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul NOESEN, préqualifié, au nom de Monsieur ..., préqualifié, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 1999, émis le 24 juillet 2003 par le bureau d'imposition Echternach;

III. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18013 du rôle, déposée le 4 mai 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul NOESEN, préqualifié, au nom de

Monsieur ..., préqualifié, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 1998, émis le 24 juillet 2003 par le bureau d'imposition Echternach;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 novembre 2004;

IV. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18014 du rôle, déposée le 4 mai 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul NOESEN, préqualifié, au nom de Monsieur ..., préqualifié, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 1997, émis le 24 juillet 2003 par le bureau d'imposition Echternach;

V. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18015 du rôle, déposée le 4 mai 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul NOESEN, préqualifié, au nom de Monsieur ..., préqualifié, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 1996, émis le 24 juillet 2003 par le bureau d'imposition Echternach;

VI. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18016 du rôle, déposée le 4 mai 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul NOESEN, préqualifié, au nom de Monsieur ..., préqualifié, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 1995, émis le 24 juillet 2003 par le bureau d'imposition Echternach;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 novembre 2004;

VII. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18017 du rôle, déposée le 4 mai 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul NOESEN, préqualifié, au nom de Monsieur ..., préqualifié, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 1994, émis le 24 juillet 2003 par le bureau d'imposition Echternach;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 novembre 2004;

VIII. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18018 du rôle, déposée le 4 mai 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul NOESEN, préqualifié, au nom de Monsieur ..., préqualifié, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 1993, émis le 24 juillet 2003 par le bureau d'imposition Echternach;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 novembre 2004;

I. à VIII. Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Paul NOESEN et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

-

En date du 17 janvier 2002, Monsieur ..., préqualifié, fut arrêté et placé en détention préventive dans le cadre d'une instruction pénale entamée à son encontre du chef de faux, usage de faux, abus de confiance, escroquerie et vol dans le cadre de l'exercice de ses fonctions de président de la Fédération Syndicale des Facteurs et des Travailleurs des Postes et Télécommunications Luxembourg (FSFL).

Suite notamment à une lettre ouverte de Monsieur ... publiée dans l'édition du « *Luxemburger Wort* » du 16 mars 2002, le préposé du bureau d'imposition Echternach de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », s'adressa le 12 février 2003 à Monsieur ... dans les termes suivants :

« Me référant à divers articles parus dans la presse luxembourgeoise, le soussigné est d'avis que vos déclarations pour l'impôt sur le revenu et celles pour l'impôt sur la fortune des années 1993 à 1995 sont incomplètes et inexactes.

En effet, selon une lettre (droit de réponse - signée Jos. ...) parue dans l'édition du « Luxemburger Wort » du samedi 16 mars 2002, vous admettez avoir disposé de plus de revenus (tant indigènes qu'étrangers) et de plus de fortune que ceux notés dans vos déclarations fiscales.

Par conséquent, je vous prie de compléter lesdites déclarations notamment sur les points suivants :

1) vos revenus de capitaux tant propres que votre quote-part dans les revenus en commun avec un ou des tiers ;

2) vos revenus de location tant propres que votre quote-part dans les revenus en commun avec un ou des tiers ;

3) vos revenus nets divers tant propres que votre quote-part dans les revenus en commun avec un ou des tiers ;

4) les éléments de fortune immobilière (indigène et étrangère) et autres éléments de fortune, tant vos propres que votre quote-part dans ceux en commun avec un ou des tiers.

Vous voudrez remettre lesdits compléments pour le 31 mars 2003 au plus tard.

Tous ces renseignements vous sont demandés en application des paragraphes 144 et 145 de la loi générale des impôts dont je joins une photocopie à la présente ».

Monsieur ... fit répondre par courrier de son mandataire du 14 février 2003 qu'il contestait avoir disposé d'éléments de revenus ou de fortune autres que ceux indiqués dans ses déclarations fiscales et relevait qu'il se serait approprié de manière temporaire et précaire des éléments de fortune mobilière et immobilière dont les bénéficiaires économiques réels seraient des tierces personnes pour les détenir seulement à titre de dirigeant d'une

organisation syndicale, à son tour dépositaire des avoirs en cause, de manière qu'aucun revenu imposable ne saurait lui être imputé de ce chef. Il formula encore une demande d'accès à son dossier sur base de l'article 11 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 concernant la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes. A travers un second courrier de son mandataire du 6 mars 2003, Monsieur ... réitéra sa déclaration que *« les déclarations fiscales de Monsieur ... pour les années 1993 à 1995, pour l'établissement desquelles il a d'ailleurs eu recours à une personne compétente, reflètent fidèlement la situation patrimoniale de Monsieur ... »*.

Le préposé du bureau d'imposition prit position par lettre du 28 mars 2003 adressée au mandataire de Monsieur ... et libellée comme suit :

« J'accuse réception de vos lettres des 14 février et 6 mars 2003 concernant votre mandant Monsieur Jos.

De votre courrier du 14 février 2003, je retiens que vous êtes le mandataire de Monsieur Jos. ... uniquement et que vous n'agissez pas en tant que conseil de son épouse Madame Marie-Jeanne Michel.

Vous demandez à venir consulter le dossier de votre client en vertu de l'article 11 du règlement du 8 juin 1979. Je ne puis cependant déférer à votre requête puisque la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, énonce clairement dans son article 5 qu'elle ne s'applique pas en matière de contributions directes.

En ce qui concerne le fond de ma demande, je vous rappelle que la loi générale des impôts oblige le contribuable à collaborer à l'établissement exact de ses revenus et fortune. Je ne vois aucun intérêt pour votre mandant de vouloir se soustraire à ces obligations. Cela lui donnerait, au contraire, la possibilité de se départir des accusations qui sont portées contre lui et contre lesquelles il se défend. Je me permets par conséquent de mettre en demeure votre mandant de me déclarer ses revenus manquants pour le 30 avril 2003 au plus tard. Passé ce délai, à défaut de réponse, je me verrai dans l'obligation d'évaluer les revenus non déclarés par voie de taxation suivant le paragraphe 217 de la loi générale des impôts.

Quant à votre lettre du 6 mars 2003, à moins que votre mandataire n'allègue le secret vis-à-vis de lui-même, je ne vois pas en quoi le paragraphe § 178bis de la loi générale des impôts pourrait constituer un obstacle à ma demande ».

Par courrier de son mandataire du 25 avril 2003, Monsieur ... indiqua au bureau d'imposition notamment les éléments suivants :

« Le moment clé du dossier, à savoir le moment où Monsieur ... a effectivement prélevé 300 millions LUF sur les comptes de la FSFL à la BCEE vers un compte auprès de la SBS, aujourd'hui UBS à Luxembourg, se situe seulement en septembre ou octobre 1993.

Jusqu'à cette date, le compte fonctionnait tout à fait normalement, si ce n'est que la FSFL faisait de fortes pertes sur devises.

Si Monsieur ... a dès lors dévié de l'argent de la BCEE vers la SBS, d'ailleurs sur conseil d'un employé de la BCEE, c'est pour les confier à un gestionnaire de fonds en Suisse qui devait rattraper ces pertes.

De 1993 à 1998, la seule préoccupation de Monsieur ... était de boucher le trou de plus de 50 millions, causé en son temps à la BCEE, et à ce moment-là, il n'était pas encore question pour lui de prélever des montants significatifs.

De 1993 à 1998, Monsieur ... a d'ailleurs continué à encaisser des pertes, qui à supposer qu'il ait eu des revenus ultérieurement, seraient logiquement fiscalement déductibles.

L'affaire a pris une autre tournure vers 1998 et 1999 lorsque la bourse a, comme nous le savons tous, augmenté de manière spectaculaire et que Monsieur ... a subitement commencé à faire des bénéfices importants.

C'est à ce moment-là qu'il a commencé à acheter un finca, un yacht, à investir à Consdorf, etc... .

C'est aussi à ce moment-là qu'il a commencé à prélever de l'argent de manière plus massive à des fins personnelles.

Pour ce qui est de ces montants prélevés à titre personnel, sachez que la Police Judiciaire en a dressé un décompte exact, qui contient certaines erreurs, mais qui figure au dossier répressif.

Cependant, pour le moment, tant que l'instruction n'est pas close, je ne dispose pas d'une copie du dossier répressif et à vrai dire, personne hormis le juge d'instruction ne dispose d'une copie du dossier répressif, votre administration n'y ayant pas accès non plus.

Vous voudrez noter également que Monsieur ... ne dispose plus de la moindre pièce alors que tous ses papiers ont été saisis, qu'une bonne partie des papiers a d'ailleurs été égarée plus ou moins volontairement, que d'autres papiers ont été carrément détournés par des personnes qui n'avaient rien à voir avec l'enquête, de sorte que pour le moment, il n'est absolument pas en mesure de faire une quelconque déclaration.

Je vous propose dès lors ce qui suit :

L'instruction de Monsieur ... sera vraisemblablement clôturée en automne 2003.

A ce moment, je me ferai remettre par les services du Parquet, une copie complète du dossier.

Je viendrai ensuite vous trouver à votre bureau avec la liste établie par la Police Judiciaire et nous verrons ensemble s'il y a effectivement lieu de dresser une déclaration complémentaire ou non.

Vous verrez que les montants ainsi détournés sont très loin de ce qui a été annoncé dans la presse.

Je me souviens toujours que la page de couverture de la Revue lors de l'arrestation de Monsieur ... annonçait « 5 Millionen Euros verpulvert ».

Si nous parlions de 5 millions de LUF, nous serions plus près de la réalité, et encore ! De plus faut-il savoir que ces montants se répartissent sur les exercices 1998, 1999, 2000 et 2001.

Reste ensuite à voir si du point de vue juridique, on peut parler de « revenus », car si ce sont des revenus, cela devrait signifier que Monsieur ... les aurait définitivement acquis, et pourrait dès lors les garder, ce avec quoi les facteurs ne seraient probablement pas tellement d'accord. Eu égard au caractère tout à fait précaire de la détention de certains avoirs, la qualification de revenu me semble en effet être erronée, sans parler du fait que les « frais d'obtention » de ces revenus seraient alors déductibles.

Monsieur ... est disposé à jouer franc jeu avec les impôts au même titre où il a joué franc jeu avec la justice dès le départ de son arrestation.

Vous constaterez en fin de compte qu'au niveau des chiffres concrets, on parle de montants non significatifs.

Je puis cependant vous dire qu'en vous fixant sur 1993, par une imposition d'office, qui sera de toute manière suivie d'un recours de ma part, vous perdez votre temps.

Les exercices susceptibles de vous intéresser, sont ceux que je vous ai cités, mais les résultats concrets sont très loin de ceux que vous attendez ».

Le préposé du bureau d'imposition réagit suivant un courrier du 24 juillet 2003 à l'énoncé suivant :

« Par ma lettre du 28 mars 2003, donnant suite à ma requête du 12 février 2003, je vous ai invité à nouveau à déclarer les revenus manquants de votre mandant, Monsieur

Votre réponse du 25 avril dernier n'est pas éloquente sur les faits et, à défaut d'indications précises, je me vois forcé, dans l'intérêt de la sauvegarde des intérêts du Trésor public d'établir les revenus manquants par voie de taxation (§ 217 AO), d'autant plus que l'administration tend à savoir qu'en votre qualité d'avocat de Monsieur ... vous avez à tout moment accès aux dossiers et pièces de votre mandant auprès du juge d'instruction.

Cette taxation englobe tous les prélèvements (donc tous les produits) qui ont été opérés par votre mandant pour s'approprier des revenus et fortune en nom propre.

L'affectation de ces opérations (spéculation, acquisition de biens immobiliers ou mobiliers etc. ...) n'enlève en rien le caractère d'imposabilité à ces transactions.

A cet effet, je dois vous rappeler que dans toute ma correspondance je ne me suis préoccupé que des revenus et fortune de votre mandant à l'opposé de vos observations.

Par ailleurs, l'imposition des revenus non déclarés me semble d'autant plus pertinente que votre mandant continue à considérer les deniers comme les siens, puisqu'il entend justement payer ses impôts personnels des fonds à restituer.

Vos réflexions sur ce point et votre mise en garde à l'adresse de l'administration des contributions m'étonnent, et je me permets de vous signaler que de telles remarques ne me semblent pas cadrer avec les principes essentiels énumérés dans le règlement interne de l'ordre des avocats et dont je

ne cite que « la délicatesse, la modération et la courtoisie », principes qualifiés comme étant d'impérieux devoirs pour l'avocat ».

En date du même jour, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... des bulletins de l'impôt sur le revenu rectificatifs pour les années 1993 à 2000, lesquels comportèrent les détails suivants concernant ces impositions :

« A défaut de suite donnée à la demande du bureau d'imposition du 12 février 2003, réitérée le 28 mars 2003, de compléter votre déclaration pour l'impôt sur le revenu, les revenus non déclarés ont été évalués en exécution du paragraphe 217 AO.

Le bulletin d'impôt comprend les bénéfices et revenus supplémentaires non déclarés suivants.

Les taux appliqués aux diverses transactions financières sont ceux utilisés dans le secteur bancaire.

Bénéfice commercial : Commissions nettes sur placements : [suivent les montants pour les années d'imposition respectives]

Bén. Prof. Libérale : Honoraires nets pour gestion de placements à raison de 50.000 Luf/mois.

Rev. Capitaux : Intérêts non déclarés évalués [suivent les montants pour les années d'imposition respectives] – abattement art. 115, n° 15 et frais d'obtention forfaitaires.

Impôt commercial communal : 0 Luf».

Les montants imputés au demandeur de ces trois chefs de revenus pour les huit années d'imposition en cause se dégagent du tableau suivant :

1993

<u>Bénéfice commercial</u>	$300.000.000 \times 0,3 \% = 900.000,-$
<u>Profession libérale</u>	$50.000 \times 1 \text{ mois} = 50.000,-$
<u>Revenus de capitaux</u>	$300.000.000 \times 6 \% - 61.000 = 1.439.000,-$

1994

<u>Bénéfice commercial</u>	$280.000.000 \times 0,3 \% = 870.000,-$
<u>Profession libérale</u>	$50.000 \times 12 \text{ mois} = 600.000,-$
<u>Revenus de capitaux</u>	$290.000.000 \times 5 \% - 61.000 = 14.439.000,-$

1995

<u>Bénéfice commercial</u>	$280.000.000 \times 0,3 \% = 840.000,-$
<u>Profession libérale</u>	$50.000 \times 12 \text{ mois} = 600.000,-$
<u>Revenus de capitaux</u>	$280.000.000 \times 4,25 \% - 61.000 = 11.839.000,-$

1996

<u>Bénéfice commercial</u>	$270.000.000 \times 0,3 \% = 810.000,-$
<u>Profession libérale</u>	$50.000 \times 12 \text{ mois} = 600.000,-$
<u>Revenus de capitaux</u>	$270.000.000 \times 3,25 \% - 122.000 = 8.653.000,-$

1997

<u>Bénéfice commercial</u>	$260.000.000 \times 0,3 \% = 780.000,-$
<u>Profession libérale</u>	$50.000 \times 12 \text{ mois} = 600.000,-$
<u>Revenus de capitaux</u>	$260.000.000 \times 2,75 \% - 122.000 = 7.028.000,-$

1998

<u>Bénéfice commercial</u>	$250.000.000 \times 0,3 \% = 750.000,-$
<u>Profession libérale</u>	$50.000 \times 12 \text{ mois} = 600.000,-$
<u>Revenus de capitaux</u>	$250.000.000 \times 2,5 \% - 122.000 = 6.128.000,-$

1999

<u>Bénéfice commercial</u>	$275.000.000 \times 0,3 \% = 825.000,-$
<u>Profession libérale</u>	$50.000 \times 12 \text{ mois} = 600.000,-$
<u>Revenus de capitaux</u>	$275.000.000 \times 2 \% - 122.000 = 5.378.000,-$

2000

<u>Bénéfice commercial</u>	$300.000.000 \times 0,3 \% = 900.000,-$
<u>Profession libérale</u>	$50.000 \times 12 \text{ mois} = 600.000,-$
<u>Revenus de capitaux</u>	$300.000.000 \times 3 \% - 122.000 = 8.878.000,-$

Tous ces bulletins furent notifiés à Monsieur ... à l'adresse de son litismandataire.

Par courrier du 4 août 2003, le mandataire de Monsieur ... s'adressa au juge d'instruction en charge de l'instruction à l'encontre de Monsieur ... pour solliciter en substance un accès au dossier afin d'obtenir la délivrance de copies des procès-verbaux et autres pièces afin de lui permettre « *une défense efficace de Monsieur ..., et par ricochet, des épargnants, dans le cadre du recours à introduire contre les taxations d'office intervenues* ».

D'après les éléments soumis au tribunal, cette demande est restée sans réponse de la part du juge d'instruction compétent.

Monsieur ... fit introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre de ces huit bulletins de l'impôt sur le revenu huit réclamations séparées datées au 27 octobre 2003.

A défaut de décision prise par ledit directeur suite à ces réclamations, Monsieur ... a fait introduire, par requêtes séparées déposées le 4 mai 2004, des recours contentieux tendant à l'annulation, sinon la réformation de ces huit bulletins de l'impôt sur le revenu rectificatifs émis le 24 juillet 2003.

Alors même que la requête introductive conclut principalement à l'annulation des bulletins d'impôt critiqués, le tribunal est néanmoins tenu de vérifier d'abord si un recours au fond est prévu en la présente matière, étant donné que l'ouverture de cette voie de recours entraîne l'irrecevabilité du recours principal en annulation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître des recours en réformation introduits et les recours principaux en annulation doivent être déclarés irrecevables.

Concernant les recours en réformation, il y a lieu de redresser l'erreur matérielle contenue dans chacune des huit requêtes déposées en ce qui concerne l'indication erronée de la date du 9 mai 1997 comme étant celle du bulletin d'impôt respectivement déféré et de retenir, en considération du dépôt des bulletins d'impôt rectificatifs du 24 juillet 2003 versés au titre de décisions déferées et des motifs développés exclusivement à l'égard des taxations d'office contenues dans ces bulletins, que les huit recours sont dirigés contre lesdits bulletins rectificatifs du 24 juillet 2003 visant les années d'imposition 1993 à 2000.

Dans la mesure où les recours subsidiaires en réformation ont été ainsi introduits dans les formes et délai de la loi, ils sont recevables dans la limite des redressements opérés.

Le demandeur conclut d'abord à la jonction de ses huit recours. Dans la mesure où ces recours sont dirigés certes contre huit bulletins d'impôt différents, mais qui ont opéré pour les huit années d'imposition en cause des taxations d'office strictement parallèles sur base des mêmes données factuelles, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de prononcer la jonction de ces huit recours inscrits sous les numéros 18011 à 18018 du rôle et d'y statuer par un seul et même jugement.

En présence des dispositions de l'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, dont l'alinéa (1) confère au délégué du gouvernement un délai de trois mois pour fournir sa réponse à la requête introductive et dont l'alinéa (5) dispose que ce délai est prévu à peine de forclusion, le tribunal est amené à vérifier d'office si les mémoires en réponse du délégué du gouvernement déposés le 30 novembre 2004 quant aux recours inscrits sous les numéros 18013, 18016, 18017 et 18018 du rôle répondent aux exigences de délai ainsi posées, les dispositions prévues étant à considérer comme étant d'ordre public en tant que touchant à

l'organisation juridictionnelle (cf. trib. adm. 14 février 2001, n° 11607, Pas. adm. 2004, v° Procédure contentieuse, n° 363), étant relevé que la question relative au respect des délais impartis a été dans le débat, les parties ayant pu exposer leurs observations afférentes.

Les requêtes introductives des instances jointes sous analyse ayant été déposées le 4 mai 2004, le délai pour le dépôt des mémoires en réponse a expiré le 4 octobre 2004. Il s'ensuit qu'à défaut de prorogation du délai accordée par voie d'ordonnance, les mémoires en réponse susvisés du délégué du gouvernement ont été déposés tardivement et doivent être écartés.

Le demandeur expose liminairement que « *l'affaire ... est une affaire éminemment politique* » et que « *l'imposition d'office pratiquée pour des montants fantaisistes* » serait une des méthodes employées pour « *l'achever économiquement et psychologiquement* » au vu notamment des saisies pratiquées sur son salaire et la pension de son épouse.

Il demande également la communication du dossier fiscal intégral. Or, dans la mesure où le dossier fiscal a été déposé au greffe du tribunal administratif le 7 octobre 2004 et que le mandataire a pu en prendre inspection, cette demande est à considérer comme étant devenue sans objet.

Le demandeur conteste ensuite le reproche fait par le bureau d'imposition à travers la motivation des bulletins d'impôt critiqués, tenant au défaut de suites données à sa demande de déclaration complémentaire, en renvoyant aux courriers de son mandataire des 14 février, 6 mars et 25 avril 2003 et il affirme qu'il aurait ainsi manifesté son intention d'une collaboration sans restriction mais qu'étant privé de tous ses documents jusqu'à la clôture de l'instruction pénale, il ne pouvait que prendre l'engagement de soumettre les éléments relevant dès la clôture de l'instruction. Il estime dès lors que les conditions posées par le paragraphe 217 AO pour l'admission d'une taxation d'office ne se trouvent pas réunies en l'espèce dans la mesure où le bureau d'imposition n'aurait pas procédé à des mesures d'investigation afin d'élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, mais se serait contenté « *d'inventer de toutes pièces des revenus purement imaginaires pour lesquels il n'y a aucun début de commencement d'indice d'existence* » sur base de « *simples suppositions, supputations ou impressions donnant lieu à des fixations de chiffres totalement arbitraires* ». Il ajoute que pour les années d'imposition 1996 à 2000, le bureau d'imposition n'aurait, encore en violation du paragraphe 217 AO, même pas sollicité une prise de position de sa part avant de procéder aux taxations d'office incriminées.

Quant aux différents chefs de revenus lui imputés à travers les taxations d'office incriminées, le demandeur conteste d'abord la perception d'un bénéfice commercial sous forme de commissions sur placement en soulevant la question de savoir pourquoi l'Union de Banques Suisses (UBS) lui aurait versé des commissions alors qu'elle croyait que les montants investis lui appartiendraient et en affirmant qu'aucun des organismes dépositaires des deniers de la FSFL ne lui aurait versé la moindre commission. Quant aux honoraires nets pour gestion de placements également taxés par le bureau d'imposition, le demandeur soutient qu'il n'aurait exercé aucune charge rémunérée pour la gestion de placements et que ses fonctions en tant que gestionnaire du fond de placement de la FSFL n'auraient pas été rémunérées. Enfin, quant aux revenus de capitaux lui imputés, le demandeur dénie avoir touché des intérêts non déclarés et relève que les capitaux placés sous son nom ne l'auraient en réalité été qu'à titre de fiduciaire pour compte des épargnants de la FSFL. Il ajoute que le montant des revenus découlant de ces capitaux pourrait être déterminé exactement lors de la communication du dossier répressif, que pendant les années 1993 à 1998 des pertes reportables substantielles auraient été subies, de manière à annihiler les revenus imposables ultérieurs, et que, sur les 300.000.000 LUF (= 7.436.805,74 €) transférés en 1993 à l'UBS, il

ne subsisterait actuellement qu'un solde de 7.098.254 €, sous réserve de la réalisation de valeurs d'actif encore en cours.

Le demandeur conclut que la façon de procéder du bureau d'imposition violerait l'article 1^{er} du premier Protocole additionnel du 20 mars 1952 à la Convention des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée le 4 novembre 1950, non seulement en ce qui le concernerait lui-même, mais également et par ricochet les épargnants de la FSFL puisque chaque centime prélevé indûment sur ses avoirs en vertu d'une imposition totalement arbitraire serait perdu pour leur indemnisation.

Il sollicite d'abord l'annulation des taxations intervenues pour les années 1996 à 2000 à défaut de demande de prise de position conformément au paragraphe 217 AO et ensuite la réformation de toutes les taxations « *par la mise à zéro* » des montants lui imputés. Finalement, il formule une offre de preuve par témoins tendant à prouver qu'il n'aurait touché durant les années d'imposition en cause ni des honoraires ni des commissions, contrairement à ce qu'avancerait le bureau d'imposition.

Il est constant en cause que pour toutes les années d'imposition en cause, le bureau d'imposition avait déjà émis antérieurement à son courrier du 12 février 2003 des bulletins de l'impôt sur le revenu correspondants, lesquels, à défaut de réclamations établies en cause, doivent être considérés comme ayant acquis autorité de chose décidée.

Il est encore constant en cause que tous les bulletins rectificatifs litigieux du 24 juillet 2003 ont été émis sur base du paragraphe 222 (1) n° 1 AO, lequel dispose que « *hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhaltes einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid), erteilt, so findet soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt: 1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist; ...* ».

La notion de « *neue Tatsache* » englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition.

En vue de l'émission d'un tel bulletin rectificatif, les règles relatives à l'établissement de l'assiette et la liquidation de l'impôt trouvent application. Or, le paragraphe 204 (1) AO, en disposant que « *das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Es hat Angaben der Steuerpflichtigen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen* », instaure le principe de l'examen et de l'instruction d'office des cas d'imposition.

En l'espèce, il est incontesté qu'une instruction pénale a été ouverte à l'encontre du demandeur et que depuis le 19 janvier 2002, la presse tant radiodiffusée qu'écrite faisait largement et de manière répétée état de détournements de fonds par le demandeur au détriment des membres de la FSFL depuis l'année 1993 et notamment de prélèvements de

montants substantiels à des fins privées, ainsi qu'en témoigne plus particulièrement le dossier de presse faisant partie du dossier fiscal du demandeur.

Dans ces circonstances, le bureau d'imposition pouvait valablement considérer que les éléments de fait ainsi divulgués par la presse étaient susceptibles de constituer des indices de l'existence possible de bases d'imposition imputables au demandeur, mais non révélées par ce dernier à travers ses déclarations d'impôt pour les années concernées et entamer une nouvelle procédure d'instruction concernant les impositions du demandeur à partir de l'année 1993. C'est encore en se conformant au paragraphe 209 (1) AO que le bureau d'imposition s'est adressé de prime abord au demandeur en qualité de contribuable concerné pour lui demander à travers son courrier précité du 12 février 2003 de soumettre des déclarations complémentaires pour les années 1993 à 1995 renseignant les recettes non déclarées jusque lors.

Il est encore constant que suite à cette invitation de la part du bureau d'imposition, le demandeur n'a pas fait déposer des déclarations de l'impôt sur le revenu complémentaires, mais qu'à travers les courriers de son mandataire des 14 février, 6 mars et 25 avril 2003, il contesta d'abord avoir disposé d'éléments de revenus ou de fortune imposables dans son chef autres que ceux indiqués dans ses déclarations fiscales, mais que, suivant le courrier de son mandataire du 25 avril 2003, releva que « *de 1993 à 1998, ... il n'était pas encore question pour lui de prélever des montants significatifs* », tandis qu'à partir de l'année 1998, il a « *commencé à acheter un finca, un yacht, à investir à Consdorf, etc ...* » et « *commencé à prélever de l'argent de manière plus massive à des fins personnelles* », le seul montant concrètement indiqué concernant les prélèvements personnels étant celui de 5 millions de francs, qualifié comme étant « *plus près de la réalité* » et se répartissant sur les années 1998 à 2001. Il y a encore lieu d'admettre comme étant constant en cause, ainsi que l'affirme le demandeur sans être contredit, que tous les documents et pièces qui seraient de nature à établir si le demandeur a bénéficié de recettes dans le cadre de sa gestion des fonds de la FSFL et, dans l'affirmative, leur nature et leur import, ont fait l'objet de saisies et se trouvaient durant toute l'instruction diligentée par le bureau d'imposition et encore actuellement au dossier relatif à l'instruction pénale en cours. Le demandeur a encore fait état de sa disposition à collaborer avec le bureau d'imposition pour l'établissement exact d'éventuelles recettes non déclarées et a proposé d'y procéder une fois qu'il pourrait disposer de copies des pièces du dossier relatif à l'instruction pénale, lequel comporterait plus particulièrement un décompte des prélèvements personnels dressé par la police judiciaire.

En considération de ces éléments, le bureau d'imposition était en droit d'estimer que l'existence de prélèvements personnels du demandeur était avérée et que ces derniers étaient susceptibles soit de constituer eux-mêmes des recettes supplémentaires imposables, soit d'avoir généré des recettes imposables dans le chef du demandeur et non déclarées, mais qu'au vu des éléments fragmentaires à sa disposition, il lui était impossible d'opérer une qualification correcte et d'asseoir avec la précision requise la base imposable à défaut par le demandeur de lui avoir soumis des données chiffrées plus ou moins précises, même en l'absence de pièces susceptibles de corroborer ces déclarations.

Face à cet état du cas d'imposition du demandeur, le bureau d'imposition s'est décidé à procéder à une taxation d'office prévue par le paragraphe 217 AO et il y a lieu d'examiner si, en considération de l'ensemble des éléments ci-avant décrits, le bureau d'imposition pouvait valablement fixer définitivement une obligation fiscale dans le chef du demandeur par cette voie.

Le paragraphe 217 AO dispose :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

Cette disposition soumet l'application d'une taxation de revenus à la condition que le bureau d'imposition puisse valablement considérer, au vu des circonstances du cas d'imposition, qu'il se trouve dans l'impossibilité définitive de déterminer l'existence ou le *quantum* de certaines bases d'imposition sur base des éléments factuels à sa disposition. Cette impossibilité peut notamment être la conséquence de l'absence d'informations fournies par le contribuable - soit en raison de son refus de délivrer, dans le cadre de son obligation de collaboration, des éléments dont l'exigence n'est pas disproportionnée, soit en raison de l'impossibilité matérielle pour lui de soumettre des indications concrètes – et de l'indisponibilité pour le bureau d'imposition, même en usant de ses pouvoirs d'investigation, d'autres moyens proportionnés de nature à établir ces bases d'imposition.

Or, en l'espèce, il découle des développements ci-dessus que tous les documents qui auraient permis de retracer les activités litigieuses du demandeur et les revenus en retirés le cas échéant se trouvaient durant toute la procédure administrative depuis le courrier du bureau d'imposition du 12 février 2003 jusqu'après l'introduction des réclamations du 27 octobre 2003 incluses dans le dossier relatif à l'instruction pénale en cours, lequel fut couvert par le secret d'instruction et donc inaccessible tant pour le demandeur que pour le bureau d'imposition. Cependant, cette circonstance ne peut pas être considérée comme permettant la conclusion que ces documents seraient définitivement indisponibles, étant donné qu'il était prévisible que cette instruction serait clôturée dans un futur plus ou moins rapproché et que le demandeur pourrait dès lors soumettre, dans le cadre de son devoir de collaboration, une copie de ce dossier aux fins de détermination des revenus éventuellement perçus du chef de ses activités au sein de la FSFL. De plus, s'il est vrai que le demandeur n'a pas non plus fourni des indications chiffrées plus précises même à défaut de pièces afférentes et a renvoyé à sa disposition à voir enquêter son cas d'imposition sur base des éléments du dossier relatif à l'instruction pénale, cette attitude doit être considérée comme procédant non pas d'un refus de collaboration, mais de la volonté légitime de voir son obligation fiscale déterminée non pas sur base d'indications nécessairement vagues, vu le laps de temps déjà écoulé depuis les premières années d'imposition en cause, mais sur base des éléments précis et circonstanciés dudit dossier. La circonstance de l'imminence de la prescription extinctive concernant les années d'imposition les plus anciennes en cause n'était pas non plus un motif valable pour écourter le délai à prendre en considération pour apprécier l'impossibilité d'un constat des revenus éventuels non déclarés, étant donné que le bureau d'imposition aurait notamment pu faire fruit de la possibilité de faire signer par le demandeur une renonciation à la prescription. Il s'ensuit qu'en considération de ces éléments, le bureau d'imposition ne pouvait pas valablement apprécier qu'il lui serait impossible de déterminer des bases d'imposition non antérieurement déclarées par le demandeur sans recourir à la voie de la taxation d'office, mais qu'il lui aurait incombé de ne procéder aux impositions rectificatives quant aux exercices en cause qu'une fois que les éléments contenus au dossier relatif à l'instruction pénale lui auraient été accessibles.

Il découle de ces développements que les conditions pour l'émission de bulletins d'impôt rectificatifs définitifs comportant comme seules modifications par rapport aux bulletins d'impôt initiaux des taxations d'office de revenus non déclarés ne se trouvaient pas vérifiées en l'espèce. Etant donné que l'ensemble des bases d'imposition ainsi fixées dans les bulletins rectificatifs déferés ne se trouve ainsi pas justifié au vu des éléments en cause, il n'y a pas lieu de les réformer en retenant des bases d'imposition ou une cote d'impôt différentes, mais, dans le cadre du recours en réformation, de les annuler pour violation de la loi.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

déclare les recours en annulation introduits sous les numéros 18011 à 18018 du rôle irrecevables,

reçoit les recours en réformation introduits sous les numéros 18011 à 18018 du rôle en la forme,

joint ces huit recours,

écarte les mémoires en réponse déposés par le délégué du gouvernement dans le cadre des recours inscrits sous les numéros 18013, 18016, 18017 et 18018 du rôle,

dit que la demande en production du dossier fiscal du demandeur est devenue sans objet,

au fond, déclare le recours fondé,

partant, dans le cadre du recours en réformation introduit, annule les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1993 à 2000, tous émis le 24 juillet 2003 à l'égard du demandeur,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 17 février 2005 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

s. LEGILLE

s. CAMPILL

